

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/87/2020
Identifikačné číslo spisu: 1019200723
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1019200723.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Tatranská mliekareň a.s., IČO: 31654363, so sídlom v Kežmarku, Nad traťou 26, zastúpeného advokátom Mgr. Henrichom Schindlerom, IČO: 40 887 481, so sídlom v Banskej Bystrici, Janka Kráľa 7, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/102/2019 zo dňa 04. marca 2020, ECLI:SK:KSBA:2020:1019200723.2, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100754252/2019 zo dňa 29. marca 2019, jednomyselne takto

r o z h o d o l :

I. Rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/102/2019 zo dňa 04. marca 2020 s a m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100754252/2019 zo dňa 29. marca 2019 s a z r u š u j e a v e c s a v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa p r i z n á v a voči žalovanému právo na plnú náhradu trov konania pred krajským aj kasačným súdom.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej „správca dane“ či „prvostupňový správny orgán“) rozhodnutím č. 102261855/2018 z 15.11.2018 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „Daňový poriadok“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 67.200,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2016.

2. Na odvolanie sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 100754252/2019 z 29.03.2019 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“ či „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil, pričom sa stotožnil so všetkými skutkovými aj právnymi závermi prvostupňového správneho orgánu.

3. Žalovaný v zhode so správcom dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa - spoločnosti RANIM s.r.o. v súvislosti s nákupom tovaru - krmivo pre vtáky. Sťažovateľ uvedený tovar v totožnom mesiaci predal zahraničnému odberateľovi - českej spoločnosti ABERATO PARTNER s.r.o.. Správca dane vykonanou daňovou kontrolou zistil, že krmivo pre vtáky bolo predmetom obchodovania v rámci slovenských a českých obchodných spoločností: D BAR s.r.o. › RANIM s.r.o. › sťažovateľ › česká spoločnosť ABERATO PARTNER s.r.o. › Speed-Line Transport, s.r.o. V tejto súvislosti mali na strane správcu dane vzniknúť pochybnosti o skutočnostiach deklarovaných sťažovateľom, že obchodné transakcie boli uskutočnené spôsobom uvedeným na predložených dokladoch. Podľa zistení správcu dane sťažovateľ za dodanie tovaru zaplatil svojmu dodávateľovi spoločnosti RANIM s.r.o., tá platbu obratom zaslala českej spoločnosti ABERATO PARTNER s.r.o., s ktorou však nemala obchodný vzťah, nakoľko išlo o sťažovateľovho odberateľa, len s ňou bola personálne prepojená v osobe Y. N.. Spoločnosť ABERATO PARTNER s.r.o. následne zaplatila sťažovateľovi za dodanie tovaru, a ten opäť spoločnosti RANIM s.r.o., pričom postup medzi uvedenými tromi spoločnosťami sa opakoval. Z vykonaného dokazovania zároveň vyplynulo, že spoločnosť RANIM s.r.o. za dodanie tovaru neplatila svojmu dodávateľovi D BAR s.r.o. a spoločnosť ABERATO PARTNER s.r.o. neprijímala platby od svojho odberateľa - spoločnosti Speed-Line Transport s.r.o. Sťažovateľom deklarovaný nákup a následný predaj toho istého tovaru nebolo možné overiť u dodávateľa - spoločnosti RANIM s.r.o. ani u zahraničného odberateľa - spoločnosti ABERATO PARTNER s.r.o. Správca dane a žalovaný uzavreli, že sťažovateľ sa nezaujímal o pôvod tovaru ani ho nevedel hodnoverne preukázať, nepreukázal reálnosť deklarovaného spôsobu označenia tovaru, identifikovateľnosť tovaru ani nezameniteľnosť jednotlivých dodávok. Skutočný predmet a účel deklarovaných dodávok nebol zo strany sťažovateľa preukázaný.

II.

Konanie pred správnym súdom

4. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu, v ktorej namietal nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu zisteného v daňovom konaní, nedostatočne vykonané dokazovanie a nevykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov, nesprávne právne posúdenie veci žalovaným i nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia a nevysporiadanie sa s existujúcou judikatúrou.

5. Krajský súd v Bratislave (ďalej „krajský súd“ či „správny súd“) rozsudkom č. k. 2S/102/2019 z 04.03.2020, ECLI:SK:KSBA:2020:1019200723.2 (ďalej „napadnutý rozsudok“) postupom podľa ustanovenia § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) správnu žalobu sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

6. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej namietal, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. f), g) a h) S.s.p.). Sťažovateľ navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, eventuálne aby rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec mu vráti na ďalšie konanie.

7. Sťažovateľ v sťažnostných bodoch uviedol, že:

- k preprave tovaru boli vystavené CMR doklady, ktoré žalovaný jednotlivo nepreveroval, ani sa s nimi vo svojom rozhodnutí nevysporiadal. Poukázal na to, že nákladný list je, pokiaľ sa nepreukáže opak, vierohodným dokladom, pričom krajský súd dostatočne nezohľadnil dôkaznú silu tohto dokumentu;

- postupom správcu dane boli porušené jeho práva, nakoľko počas miestneho zisťovania nemal možnosť klásť svedkom otázky. V tejto súvislosti vyjadril sťažovateľ nesúhlas s odôvodnením krajského súdu, že ak zástupca kontrolovaného subjektu prítomného na miestnom zisťovaní podá

vysvetlenie alebo vyjadrenie, nejde o svedeckú výpoveď a právo žalobcu nie je uvedeným postupom porušené;

- zamietnutie návrhov na doplnenie dokazovania (kontrolné výkazy a výpoveď svedka Janečku) neboli zo strany správcu dane dostatočne vysvetlené. Zdôraznil, že z kontrolných výkazov bolo zrejmé, že k uskutočneniu obchodov došlo, tovar existoval, manipulovalo sa s ním a bol zaúčtovaný a vedený v účtovníctve daňových subjektov;

- správny súd sa s námietkou neprimeraného prenosu dôkazného bremena vysporiadal bez hlbšieho odôvodnenia. Sťažovateľ osobitne v tejto súvislosti poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2010 a sp. zn. 6Sžf/10/2012, z ktorých vyplýva, že nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Rovnako argumentoval rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs/131/2014, v zmysle ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie tých skutočností, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt;

- krajský súd sa nedostatočne vysporiadal so žalobnou námietkou ohľadom preverenia si obchodného partnera a jeho opatrnosti v rámci obchodných vzťahov. Sťažovateľ má za to, že je úlohou správcu dane, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania overil, či došlo k zneužívaniu u dodávateľa a či daňový subjekt o takomto konaní vedel alebo musel vedieť.

8. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej argumentácii obsiahnutej vo vyjadrení k správnej žalobe. Poukázal na to, že sťažovateľ v predmetnej veci nepreukázal splnenie zákonom stanovených podmienok na odpočítanie dane a zdôraznil, že sťažovateľ sa svojou kúpou a predajom zúčastnil na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj napriek tomu, že dotknuté plnenia spĺňali objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru a hospodárska činnosť a že jeho vedomosť o tejto skutočnosti bola správcom dane preukázaná. Vzhľadom na uvedené navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov.

Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

V.

Právne závery kasačného súdu

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.) a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru deklarovanému vo výrokovvej časti tohto rozsudku.

10. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

11. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť predovšetkým náležitosti odôvodnenia napadnutého rozsudku vo väzbe na namietané porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý proces a v rozsahu kasačnej sťažnosti aj správnosť právneho posúdenia veci a súlad právnych záverov krajského súdu s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu.

12. V súvislosti s právom na odpočítanie dane a s tým spojeným dokazovaním v daňovom konaní považuje kasačný súd za nutné najprv pripomenúť rozdiely v preukazovaní naplnenia hmotnoprávnych a formálnych podmienok pre odpočítanie DPH na jednej strane, a odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu účasti na daňovom podvode na strane druhej.

13. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočítanie dane sú: a/ status zdaniteľnej osoby u daňového subjektu, ktorý tovar alebo službu dodal, ako aj u daňového subjektu, ktorý si právo na odpočítanie dane z dodaných tovarov alebo služieb uplatňuje, b/ použitie daného tovaru alebo služby daňovým subjektom uplatňujúcim právo na odpočet dane na účely vlastných zdaniteľných plnení (porovnaj čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej „Smernica“), tiež napr. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálnou podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane je, že daňový subjekt má faktúru od dodávateľa s predpísanými náležitosťami (čl. 178 písm. a) Smernice, napr. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane primárne zaťažuje daňový subjekt, ktorý si uplatňuje toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34).

14. Od nepreukázania materiálnych a formálnych podmienok vzniku práva na odpočítanie dane je v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ nutné odlišovať účasť na podvode na DPH, ktorého účelom je nedovolené profitovanie zo spoločného systému DPH. K podvodnému konaniu dochádza spravidla vtedy, keď jeden z účastníkov dodávateľského reťazca neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia. Súdny dvor však vo svojej judikatúre (sp. zn. C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL) stanovil, že: „...právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH“. Z ďalších rozhodnutí Súdneho dvora (napr. rozsudku sp. zn. C-354/03 Optigen Ltd., C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd., podobne C-80/11, C-142/11 Mahagében kft. a Péter Dávid) plynie, že „uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u povinných osôb k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý“. Súdny dvor tiež stanovil, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad C-409/04 Teleos a i. bod 43, ďalej sp. zn. C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, tiež už citované rozsudky sp. zn. C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling).

15. Účasť na daňovom podvode sa teda môže stať dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet dane, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie vedel o svojej účasti na podvodnej schéme, alebo to s ohľadom na okolnosti prípadu vedieť mal, najmä ak by pri preverovaní svojho obchodného partnera postupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou. Vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať primerané opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58). Tu je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek

(rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

16. Pre posúdenie skutočnosti, či sa daňový subjekt zúčastnil na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane, sa aplikuje takzvaný Axell Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axell Kittel, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006. Aj odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne: a/ vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik? b/ ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania? c/ pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? d/ ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

17. Krajský súd v napadnutom rozsudku konštatoval, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti svojho nároku na odpočítanie dane v zmysle citovaných ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. V odôvodnení popísal všeobecné východiská preukazovania nároku na odpočítanie dane a tiež predpoklady pre jeho priznanie. Neuviedol však, ktorú hmotnoprávnu podmienku pre vznik práva na odpočet dane pri nadobudnutí tovaru od dodávateľa RANIM s.r.o. sťažovateľ nepreukázal. Krajský súd ďalej s poukazom na niektoré rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. sp. zn. 4Sžfk/18/2019 zo dňa 04.02.2020, sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016 a ďalšie) v podstate konštatoval, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane, ak však nie je realizované dodávateľom uvedeným na faktúre, potom len formálna existencia faktúry a pokladničné doklady o jej uhradení nie sú predpokladom pre odpočítanie dane; preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je podľa krajského súdu esenciálnou podmienkou pre odpočítanie dane. Napriek správne pomenovaniu uvedených východísk krajský súd v odôvodnení rozsudku neuviedol, čo konkrétne nebolo v daňovom konaní preukázané, či to bolo samotné uskutočnenie dodávok, alebo bola sporná identita dodávateľa a jeho status platiteľa dane, prípadne použitie dodávok na zdaniteľné obchody sťažovateľa. Jednoznačný právny záver vo vzťahu k splneniu či nesplneniu hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane na vstupe u sťažovateľa za kontrolované zdaňovacie obdobie z faktúr dodávateľa RANIM, s.r.o. teda z rozsudku krajského súdu nevyplýva.

18. Správny súd ďalej v odôvodnení rozsudku parafrázuje závery plynúce z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie k podvodom na DPH (napr. C-18/13 zo dňa 13.02.2014 Maks Pen EOOD, C-354/03 Optigen a i., C-355/03 Fulcrum Electronics Ltd, C-484/03 Bond House Systems Ltd, C-439/04, C-440/04 Axell Kittel a Recolta Recycling, C-80/11, C-142/11 Mahagében Kft. a Péter Dávid), z ktorých v podstate vyplýva, že priznaniu práva na odpočítanie dane z dodávok tovarov alebo služieb bráni správcom dane preukázaná úmyselná alebo neobstarateľná účasť zdaniteľných obchodov, z ktorých sa uplatňuje odpočítanie dane, na plnení, ktoré je súčasťou podvodu na dani (na nedovolenom daňovom úniku), o ktorom daňový subjekt uplatňujúci právo na odpočet vedel alebo musel vedieť, ak by vynaložil potrebnú obozretnosť pri vstupe do obchodného vzťahu, najmä pri výbere zmluvného partnera.

19. Správny súd konštatuje, že „nebolo preukázané, že v reťazci spoločnosti: D BAR s.r.o. > RANIM s.r.o. > žalobca došlo k dodaniu vždy nového tovaru. Vznikli dôvodné pochybnosti o tom, že išlo o dodanie vždy toho istého tovaru“. Poukazuje na personálne prepojenie dodávateľa RANIM s.r.o. a odberateľa ABERATO PARTNER s.r.o. v osobe Y. N., s ktorým jednal zástupca sťažovateľa R. X. M.. Uvádza, že sťažovateľovi možno vytknúť nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere obchodného partnera (RANIM s.r.o.), keďže nebolo zistené, že by si sťažovateľ dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov preveroval a to z hľadiska plnenia záväzkov, odvádzania daní atď. Poukázal na to, že s výnimkou sťažovateľa sú všetky spoločnosti zapojené do obchodného reťazca nekontaktné, nekomunikujú so správcom dane, nepreukazujú reálne dodanie tovaru, sídlia na virtuálnych adresách a podobne. Správny súd tiež poukázal na správcom dane zistený uzavretý okruh platieb v reťazci obchodných spoločností zapojených do obchodovania s krmnou zmesou pre vtáky v zdaňovacom období august 2016, medzi ktoré patril aj sťažovateľ, čo podľa súdu preukazuje účelovosť tohto reťazca.

20. Napriek uvedeným indiciám nasvedčujúcim podvodnej schéme vo vzťahu k DPH pri obchodovaní s tovarom v dodávateľskom reťazci krajský súd neoprel svoje závery o nepriznaní práva na odpočítanie dane sťažovateľovi o také konkrétne zistenia správcu dane, ktoré by preukazovali nedovolený daňový únik v niektorom z článkov reťazca predchádzajúcich posudzovaným dodávkam medzi dodávateľom RANIM s.r.o. a sťažovateľom alebo po nich nasledujúcich, a súčasne úmyselnú alebo nedbanlivostnú účasť sťažovateľa na takomto úniku na dani. Treba povedať, že ani žalovaný v preskúmanom rozhodnutí jasne neidentifikoval, či a v ktorom článku obchodného reťazca ušla štátu daň a ktorý zo subjektov získal v dôsledku tohto daňového úniku daňovú výhodu vo forme odpočítania dane v rozpore s bežnými obchodnými podmienkami. Ako bolo uvedené, z preskúmaného rozhodnutia a napokon i z rozsudku krajského súdu vyplývajú len indicie, prečo sťažovateľ musel mať vedomosť o skutočnostiach naznačujúcich možné podvodné konanie s cieľom získať odpočítanie dane medzi obchodujúcimi subjektami mimo rámec bežných obchodných podmienok.

21. Kasačný súd musí upozorniť na to, že pokiaľ absentuje splnenie niektorej zo zákonných podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, teda daňový subjekt nepreukázal reálne uskutočnenie dodávky tovarov alebo služieb platiteľom dane, ich použitie na zdaniteľné obchody daňového subjektu alebo nemá faktúru od platiteľa dane, nie je možné sa súčasne odvolávať na účasť predmetnej dodávky na daňovom podvode, ktorá môže byť v zmysle vyššie uvedenej judikatúry Súdneho dvora EÚ [najmä k článkom 168 písm. a), 178 písm. a), 220 bodu 1) a 226 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), predtým k článku 17 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977] dôvodom pre odopretie nároku na odpočítanie dane. Preto je dôležité, aby mal správca dane už vo fáze daňovej kontroly jasno v tom, či výsledky preverovania indikujú nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane alebo účasť posudzovaných transakcií na podvodnej schéme na DPH, nakoľko splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane je povinný preukazovať daňový subjekt, ktorého v tomto smere v plnom rozsahu zaťažuje dôkazné bremeno (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku), zatiaľ čo účasť posudzovaných obchodov na podvodnej schéme, pri ktorej došlo k nedovolenému daňovému úniku, preukazuje správca dane, vrátane úmyslu alebo nedbanlivosti pri vstupe do obchodných záväzkov, z ktorých uplatňuje právo na odpočítanie dane.

22. Kasačný súd pripomína, že sťažovateľ odôvodňuje kasačnú sťažnosť porušením práva na spravodlivý proces, odklonom od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a nesprávnym právnym posúdením (§ 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ SSP), v skutočnosti však v piatich sťažnostných bodoch nevznáša námietky proti hmotnoprávnemu posúdeniu veci krajským súdom, ale vytyka mu, že sa nedostatočne vysporiadal so žalobnými námietkami a v odôvodnení rozsudku nedal odpoveď na všetky relevantné otázky nastolené sťažovateľom v správnej žalobe.

23. Pokiaľ ide o jednotlivé námietky vytykajúce nesprávny procesný postup krajského súdu a porušenie práva na spravodlivý proces, sťažovateľ najprv v kasačnej sťažnosti upriamil pozornosť na tvrdenia v správnej žalobe o úplných a bezchybných prepravných dokladoch svedčiacich v jeho prospech. Tieto tvrdenia správny súd vybavil len tým, že „faktúra, kúpna zmluva, objednávky, dodacie listy a CMR preukazujú len formálnu stránku obchodného vzťahu nie aj jeho materiálnu časť (reálne dodanie nového tovaru)“. Kasačný súd musí súhlasiť so sťažovateľom, že v odôvodnení napadnutého rozsudku sa nenachádza žiadna argumentácia súdu k okolnostiam prepravy tovaru, jeho nakládky a vykládky, ani k tvrdeniam, že spoločnosti Cargofleet s.r.o. a SUN GROUP ŠPED s.r.o. vystupovali pri preprave ako špeditéri a preto prepravu fyzicky nevykonali. Tieto okolnosti je nutné považovať za podstatné skutkové tvrdenia sťažovateľa, nakoľko môžu mať dopad na preukázanie reálneho uskutočnenia dodávok, z ktorých sa uplatňuje odpočítanie dane. Vzhľadom na to, že správny súd námietky sťažovateľa v naznačenom smere nevyhodnotil, dopustil sa porušenia § 139 ods. 2 SSP, ktorý upravuje náležitosti odôvodnenia rozsudku správneho súdu. K miere závažnosti tejto chyby v procesnom postupe krajského súdu vo väzbe na porušenie práva na spravodlivý proces sa však kasačný súd nemôže jednoznačne vyjadriť, pretože z odôvodnenia rozsudku krajského súdu nie je možné ustáliť, či dodávky tovaru uvedené vo faktúrach dodávateľa RANIM s.r.o. považuje súd za uskutočnené (nie fiktívne) a prepravu tovaru za vykonanú, alebo či mal uskutočnenie dodávok od dodávateľa k sťažovateľovi a prepravu s tým spojenú za sporné. Ak by súd považoval dodávky tovarov uvedené v predložených faktúrach dodávateľa a ich prepravu k sťažovateľovi za uskutočnené,

nebol by dôvod sa týmito otázkami v odôvodnení rozsudku bližšie zaoberať. Kasačný súd podotýka, že žalovaný v preskúmanom rozhodnutí nespochybnil, že spoločnosti Cargofleet s.r.o. a SUN GROUP ŠPED s.r.o. reálne prepravu tovaru nevykonali a použili na to iné spoločnosti.

24. Pokiaľ ide o sťažovateľom namietané nedostatočné vyhodnotenie jeho žalobnej námietky o porušení práva klásť otázky osobám prítomným pri miestnom zisťovaní vykonanom v prepravných spoločnostiach Cargofleet s.r.o. a SUN GROUP ŠPED s.r.o., tu je kasačný súd toho názoru, že sťažovateľ síce opodstatnene upozorňuje na právo daňového subjektu byť pri výsluchu svedkov a klásť otázky osobám vypovedajúcim o podstatných skutočnostiach pre rozhodnutie správcu dane o vyrubení daňovej povinnosti, aj keď k tomuto vypočítaniu dochádza pri miestnom zisťovaní (porovnaj napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/100/2017 z 20.08.2019, 6Sžf/34/2012 z 26.06.2012). Kasačný súd však zároveň konštatuje, že sťažovateľ žiadnym spôsobom nevysvetlil, prečo sa domnieva, že toto miestne zisťovanie malo znaky ústneho pojednávania, na základe čoho tvrdí, že zúčastnené osoby tu boli vypočítané ako svedkovia, najmä v čom spočíva dôležitosť skutočností, ku ktorým sa tieto osoby vyjadrovali, a aké okolnosti mohli byť zistené vykonaním miestneho zisťovania za prítomnosti zástupcu sťažovateľa (s umožnením práva klásť otázky zúčastneným). Sťažovateľ bol so zápisnicou z miestneho zisťovania oboznámený a nič z jeho následnej obrany neindikuje také rozpory v skutkových zisteniach, ktoré by si vyžadovali vykonanie výsluchov zástupcov uvedených prepravných spoločností ako svedkov. Krajský súd zaiste mohol rozvinúť svoju argumentáciu k tomuto žalobnému bodu, avšak pokiaľ konštatoval, že ak zástupca kontrolovaného subjektu prítomného na miestnom zisťovaní podá vysvetlenie alebo vyjadrenie, nejde o svedeckú výpoveď, takýto záver nie je v okolnostiach prípadu možné považovať za vecne nesprávny či rozporný so zákonom. Na to, aby mohlo byť podanie vysvetlenia správcovi dane pri miestnom zisťovaní považované za porušenie práva daňového subjektu byť prítomný pri výsluchu svedkov a klásť im otázky, musia mať okolnosti zistené pri tomto úkone zásadný význam pre rozhodnutie o daňovej povinnosti. Z rozsudku krajského súdu ani z preskúmaného rozhodnutia žalovaného takéto okolnosti nevyplývajú a ani sťažovateľ ich v kasačnej sťažnosti nepomenoval. Kasačný súd preto vyhodnotil tento sťažnostný bod kasačnej sťažnosti ako nedôvodný, pretože sťažovateľ neposkytol v kasačnej sťažnosti zrozumiteľnú argumentáciu o porušení práva na spravodlivý proces vyhodnotením tejto žalobnej námietky krajským súdom.

25. Za nedôvodnú považuje kasačný súd aj sťažnostnú námietku, že krajský súd nesprávne posúdil otázku vyhodnotenia kontrolných výkazov a výpovede svedka V.. V odôvodnení rozsudku totiž dal krajský súd jasne najavo (body 45 - 46), že kontrolné výkazy spoločnosti RANIM s.r.o. a D BAR s.r.o. boli preverené a vzaté do úvahy, pričom z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného vyplýva, že v kontrolných výkazoch dodávateľa boli dodávky tovaru pre sťažovateľa uvedené. Rovnako súd v dôvodoch svojho rozsudku zmienil aj podstatný obsah výpovede svedka V.. Skutočnosť, že krajský súd v procese hodnotenia dôkazov vyhodnotil dôkazný význam týchto dôkazov inak ako si to predstavoval sťažovateľ, neznamená, že na tieto dôkazy krajský súd neprihliadol a uprel tak sťažovateľovi oprávnenie realizovať jeho procesné práva a uniesť v konaní dôkazné bremeno.

26. Sťažovateľ tiež v kasačnej sťažnosti namietal, že sa krajský súd nezaoberal jeho námietkou týkajúcou sa rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní a nevzal do úvahy, že sťažovateľ nemôže znášať zodpovednosť za subjekty, na ktoré nemá dosah. Tvrdil tiež, že krajský súd nevyhodnotil jeho námietky vo vzťahu k vedomosti o prípadnej účasti na daňovom podvode a v súvislosti s preverovaním si obchodných partnerov a potrebnej opatrnosti pri vstupe do obchodných vzťahov, ktoré môžu byť poznačené podvodom. Kasačný súd je toho názoru, že argumentácia krajského súdu je v naznačenom smere príliš všeobecná, pretože závery rozhodnutí Súdneho dvora, ktoré cituje alebo parafrázuje, neaplikuje na konkrétne skutkové okolnosti prejednávaneho prípadu, alebo tieto okolnosti interpretuje protirečivo. Vyplýva to z primárneho nedostatku argumentácie krajského súdu, ktorý zrozumiteľne nerozlíšil, či je právnym dôvodom nepriznania nároku na odpočítanie dane v súdenom prípade nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane, alebo účasť posudzovaných dodávok tovaru na podvodnej daňovej schéme v dodávateľskom reťazci. Správny súd na jednom mieste konštatuje, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok (uskutočnenie všetkých dodávok tovaru), inde zasa poukazuje na účasť na daňovom podvode, personálne prepojenia spoločností v dodávateľskom reťazci, finančné toky nezodpovedajúce deklarovaným transakciám, avšak bez objasnenia, kde ušla daň štátu a ako na tom sťažovateľ podieľal, resp. čo konkrétne zanedbal. Preukázanie existencie daňového úniku v dodávateľskom reťazci je v

zmysle hore uvedeného testu pojmovým znakom podvodu na DPH a jednou z podmienok pre odopretie práva na odpočítania dane zo zdaniteľných obchodov tvoriacich súčasť takéhoto reťazca. Od toho sa potom logicky odvíja preukazovanie ostatných podmienok. V tomto ohľade je napadnutý rozsudok nedostatočne odôvodnený, pretože nedáva odpoveď na zásadné otázky, od ktorých závisí právne posúdenie veci (porovnaj požiadavky riadneho odôvodnenia rozhodnutia rozobraté napr. v náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 114/08, zo dňa 12. júna 2008).

27. Nielen závery rozsudku správneho súdu sú v naznačenom smere nejasné a nedávajú jednoznačnú odpoveď ani na žalobné námietky (pozri body 23, 26 tohto rozsudku), pretože obdobnými nedostatkami trpí aj preskúmané rozhodnutie, v ktorom žalovaný napriek rozsiahlej a zväčša opodstatnenej argumentácii vyvodil zo skutkových zistení správcu dane nejasné právne závery. Kasačný súd preto dospel k presvedčeniu, že aj keď právna neistota sťažovateľa ohľadom nároku na odpočítanie dane v posudzovanom zdaňovacom období nebola odstránená v dôsledku chybnjej argumentácie krajského súdu, nemalo by zmysel jeho rozsudok rušiť a vec mu vrácať za účelom úpravy jeho odôvodnenia, pretože vyjasniť spôsob právneho nazerania na predmetný prípad je potrebné už vo vyrubovacom konaní. Kasačný súd z tohto dôvodu postupoval podľa § 462 ods. 2 SSP a zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom je treba znovu vyhodnotiť rozsiahle zistenia a jasne zdôvodniť predovšetkým to, či boli v posudzovanom prípade splnené hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane z posudzovaných dodávok krmiva pre vtákov, najmä či sa dodávky medzi zdaniteľnými osobami uskutočnili v deklarovanom rozsahu, či boli prípadné pochybnosti správcu dane v tomto smere sťažovateľovi náležite komunikované a ak boli tieto podmienky splnené a právo na odpočítanie dane sťažovateľovi vzniklo, kde došlo k podvodu na dani, v čom sa vidí účasť posudzovaných obchodov sťažovateľa na daňovom podvode a ako sa premietajú indície o personálnom prepojení zainteresovaných subjektov a ich neobvyklom správaní v rozpore s bežnými obchodnými podmienkami do záverov o práve sťažovateľa na odpočítanie dane či jeho odopretí.

28. Senát 2S kasačného súdu si je vedomý rozsudku senátu 4S vo veci tých istých účastníkov sp. zn. 2Sžfk/27/2020 zo dňa 03.08.2022 so záverom o zamietnutí kasačnej sťažnosti spoločnosti Tatranská mliekareň a.s., ktorý sa týkal zdaňovacieho obdobia november 2016 kontrolovaného v rámci rovnakej daňovej kontroly ako v prejednávanom prípade vychádzajúcom zo zdaňovacieho obdobia august 2016. Nakoľko však skutkové okolnosti tohto prípadu boli iné, keďže predmetom dodávok v zdaňovacom období november 2016 bol odlišný tovar (facélia vratičolistá a bezlepkové cestoviny) a rozdielny bol aj dodávateľský reťazec (sťažovateľov dodávateľ bola spoločnosť HorseLand, s.r.o., subdodávateľa Vallia, s.r.o. a Dynamik Team, s.r.o., rovnakým bol len odberateľ ABERATO PARTNER, s.r.o.), nič nebránilo senátu 2S dospieť k inému právnenému názoru, než aký zaujal senát 4S.

29. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní, ako aj v konaní pred krajským súdom. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

30. Tento rozsudok prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.

